

서비스기업의 원가회계시스템 설계에 미치는 상황이론 변수¹⁾ : 이론적 고찰과 연구모형

김윤태
회계학과

<요 약>

관리회계에서 상황이론 연구를 하는 이유는 환경과 회계정보시스템의 특이한 주제와의 관계를 고찰하는데 있다. 본 연구의 모형은 상황이론 변수로 환경 변수, 기술 변수, 원가구조 변수와 서비스기업의 원가회계시스템 설계와의 관계를 보여주고 있다. 또한 이 모형은 서비스부문의 회계 실무자에게 원가회계시스템의 개발에 필요한 지침을 줄 수 있다.

Contingency Theory Variables on the Design of Cost Accounting Systems in Service Firms : Theoretical Review and Research Model

Yoon-Tae Kim
Dept. of Accounting

<Abstract>

Contingency theory research in management accounting attempts to identify an association between circumstances and specific aspects of accounting information systems. The model of this study is designed to explore the relationship between certain environmental, technological and cost structure variables as contingency

1) 본 논문은 96년 대학연구비의 도움으로 이루어졌다

variables and the design of a service firm's cost accounting system. Additionally, this model may provide practitioners in the service sector with guidance in developing their cost accounting systems.

I. 서 론

현행 원가회계시스템은 70년 전에 개발된 개념과 기술에 바탕을 두고 있는 관계로 변화하는 기업환경에 적응을 못하고 있는 실정이다. Johnson & Kaplan(1987)에 의하면, 현행 원가회계 정보의 주된 실패 중의 하나는 정확한 제품원가를 제공하고 있지 못하는데 있다고 했다. 원가의 비정확성으로 인하여 제품가격 결정과 제품믹스 등의 잘못된 의사결정이 발생한다. 현행 원가회계시스템의 실패의 주된 이유는 제품원가 정보에 대한 요구평가가 적절하지 못하거나 정보요구에 서비스를 주는 시스템이 부적당하게 설계되었는 것에 연유된다.

특히, 현존 원가회계시스템이 제조 부문에 치중하여 개발되어 온 관계로, 오늘날 경제에서 급격히 증가하고 있고, 원가정보를 결정적으로 필요로 하는 서비스 부문이 중요함에도 불구하고 소홀히 되고 있는 실정이다. 경쟁이 치열하고 규제가 완화되고 있기 때문에, 제품원가 집적(accumulation)에 대한 중요성이 서비스기업에서 주된 관심사가 되고 있다. 우리나라의 경우, GDP의 상당한 부분은 서비스 산업으로부터 발생된다. 그러나 전통적 원가회계는 제조기업들을 대상으로 한 원가할당 및 원가 배분에 초점을 맞추어 왔다. 서비스기업에 적절한 원가집적에 대한 지침은 거의 없는 실정이다 그 이유는 제조기업과 상이한 서비스기업의 성격 때문이다. 서비스기업의 원가단위(cost unit)를 정의하는 것은 제조기업보다 훨씬 어렵다. 또한 서비스기업은 서비스의 수가 많고 서비스가 다양하다. 그리고 각 서비스는 서비스를 받는 고객만큼 특이하다 이로 인하여 예정 제조간접원가 배부율을 정하기가 매우 어렵다. 더욱이 개인 서비스에 원가 배분을 복잡하게 하는 점은 서비스기업에서 직접 추적할 수 있는 원가가 거의 없다는 것이다. 불행하게도 현존 원가회계의 적용을 통해 제공되는 정보의 형태에 대한 적합성이 서비스기업에서 의문시된다. 서비스기업의 제품은 유형재고자산의 형태가 아니므로, 모든 제조원가를 재고자산에 체계적으로 배분하는 현존 원가회계시스템으로 서비스기업에 적용하는 것은 유용성이 상실된다. 서비스기업과 제조기업을 비교하면, 원가대상(cost objective)과 정보요구 등이 다르고 원가회계시스템의 투입물로서 원가에 대한 자료의 형태 및 형식이 두 기업간에 차이가 있다 서비스기업의 원가 요소는 주로 고정간접원가로 되어 있고 제품원가 대신에 대부분 기간원가로 구성되어 있다. 이 점이 어떤 원가를 제공한 서비스에 공정히 할당하는 것을 어렵게 하고 있다.

어떤 환경의 변화들은 서비스기업의 원가회계시스템으로부터 나오는 정보 산출물의 요구조건을 변경시킨다. 즉 서비스기업의 정보요구가 변경되고 있다. 시장의 규제가 완화되고 있고 경쟁이 치열하면, 기업의 수익성을 유지하기 위하여 개별 서비스의 원가 항목별 내역에 대한 정보요구가 생긴다. 그러나 현존 원가회계시스템은 장기 의사결정(예를 들면, 장기간의 동종 제품의 판매)에 유용한 원가정보를 제공하는데 적절히 설계된 반면에, 단기 의사결정(예를 들면 단기간의 이종 제품의 판매)을 계속적으로 해야 하는 서비스기업은 현존 원가회계시스템의 지원을 거의 받을 수 없다는데 문제점이 있다.

현재의 연구 상황을 살펴보면 다음과 같다. 현재의 원가회계의 기법이 변화하는 기업환경과 원가회계정보에 대한 요구변화와 관련하여 어느 정도 전개되고 있는지에 대하여 엄격히 연구되고 있지 않는 실정이다. 이전 연구를 보면, 원가회계정보시스템을 설계할 때, 기존의 관리회계이론이 제공하고 있는 기본 전통적 틀에서 고려하고 있지 않은 상황변수를 도입해야 한다고 많은 학자들이 주장하고 있다. 즉 관리회계 연구에서 상황이론 접근방법(contingency theory approach)을 이용하여 변화하고 있는 환경과 원가회계시스템 사이의 관계를 분석하려고 하고 있다. 그러한 시도는 제조기업을 중심으로 이루어져 왔고 서비스기업을 대상으로 연구를 시도한 것은 거의 없는 실정이다.

상황이론을 적용한 여러 학자들의 견해에 의하면, 그들은 전통적 원가회계시스템의 설계에 대한 약점을 지적하고 있으며, 원가회계시스템의 설계와 효과성에 영향을 미치는 3가지 주요 상황변수로 환경 변수, 기술 변수 그리고 조직구조 변수를 들고 있다. 이전 연구의 3가지 상황변수는 관리회계정보시스템의 하부시스템인 계획시스템 및 예산시스템에 적용되고 있다. 그러나, 본 연구는 관리회계정보시스템의 또 다른 하부시스템인 원가회계시스템에 3가지 상황변수를 적용하고자 한다. 그런데, 이전 연구에서 3가지 상황변수는 환경 변수, 기술 변수 그리고 조직구조 변수였으나 본 연구에서는 기존의 환경 변수, 기술 변수 이외에 원가구조 변수를 상황변수로 설정하여 분석하고자 한다. 본 연구에서 조직구조 변수 대신에 원가구조 변수를 선정한 이유는 연구의 대상이 원가회계시스템이기 때문이다.

그리고 본 연구의 범위는 상황이론 변수를 도입하여, 이들 변수가 원가회계시스템의 설계에 미치는 영향을 제시하는 연구 모형의 설정에限한다.

위에서 살펴 본 바를 종합하면, 본 연구의 목적은 서비스기업을 대상으로, 상황이론 접근방법에서 사용된 환경 변수와 기술 변수가 원가회계시스템의 설계에 미치는 영향과 조직구조 변수 대신에 원가구조 변수가 원가회계시스템의 설계에 미치는 영향을 고찰하는 연구 모형을 설정하는데 있다.

본 연구의 구성은 I장 서론에 이어 II장은 연구의 배경을 고찰하였다. III장에서는 상황이론 변수의 선정을 살펴보고 연구 모형을 제시하였다. IV장에서는 본 연구의 결과를 요약하고 연구의 한계를 지적한다.

II. 연구의 배경

여기에서 현존 관리회계이론, 전반적 시스템의 설계, 원가배분의 접근방법, 관리회계시스템과 상황이론 그리고 서비스기업에서 발생하는 관리회계시스템 상의 문제점을 살펴봄으로써 서비스기업의 원가회계시스템 설계에 미치는 상황이론 변수에 대한 연구의 틀을 수립하고자 한다.

2.1 현존 관리회계이론

20세기 중반까지의 원가회계의 목적은 제조원가를 정확히 측정하여 제품에 적당히 배분하는데 있었다(Mattesich, 1980). 원가배부의 주목적은 외부재무보고를 작성하는데 있었다(Coulthurst and Piper, 1986) 그러나 현재는 정보시스템이 창출하는 정보의 목적이 달라졌

다. 미국 NAA(National Association of Accounts)에서 관리회계의 정의를 “관리회계는 조직 내부에서 경영자가 계획, 평가, 통제하고 조직 자원의 사용 및 책임을 확인하기 위하여 재무정보에 대한 인식, 측정, 분석, 준비, 해석 및 의사전달의 과정을 말한다. 또한 관리회계는 비경영조직-주주, 채권자, 규제기관, 세무당국-에게 전달할 재무보고서를 준비해야 한다.”라고 하였다(NAA, State Number 1A,1981). 분명히 관리회계정보는 오로지 외부보고서만을 창출하는 것은 아니다. 그 동안 정보경제학, 대리인 이론, 행동회계라는 이론의 홍수 때문에 관리회계의 역할변화가 이루어져 왔다. 그러나 관리회계의 역할변화가 현존 원가회계시스템의 설계에 반영되고 있는지는 분명하지 않다.

현존 원가회계시스템에서 주는 정보는 제품개선, 공정개선, 제품확장(product expansion), 자본시설 대체, 원가절감 등의 의사결정을 계획하고 예산을 수립하는데 주로 사용되었다 또한 원가정보는 제품, 종업원의 성과를 평가하고 통제하는데 통상적으로 사용되었다. 예로 변동예산과 책임회계를 들 수 있다. 그리고 원가정보는 제품가격결정을 하기 위하여 제품원가를 추정하는데 자주 사용되었다. 경제학 이론에서 시장수요가 가격을 결정한다고 한다. 그러나 어떤 제품의 수요함수는 보통 알려져 있지 않다. 따라서 가격의 사결정을 할 때에 제품원가와 더불어 다른 외부요소(external factors)를 고려해야 한다. 결국 원가회계정보는 외부 재무보고의 요구에 대한 정보요건을 충족시켜야 함은 물론 내적 정보요구를 충분히 충족시켜 주어야 한다.

관리회계이론과 실무 사이에 간격(gap)이 있다. 주로 Sundem(1980)과 Shillinglaw(1980)는 관리회계연구에서 규범적 조사(normative research)와 기술적 조사(descriptive research) 사이의 불균형에 대해서 언급하고 있다. 특히 Shillinglaw(1980)는 관리회계의 모형이 실증적으로 검증을 받을 운명에 있으며, 회계담당 실무자가 직면하고 있는 문제점을 파악하는데 회계연구자들은 많은 시간을 할애하여야 한다고 했다. 관리회계 정보의 제공이 정보이용의 변화에 맞지 않아서 관리회계의 규범적 모형이 잘못된 방향으로 유도되고 있다(Coulthurst and Piper,1986, pp. 38-40). 위의 의견을 종합해 보면, 관리회계이론가들의 제안을 실무자들이 무시했다기 보다는 오히려 이론적 적용을 실무에 맞게 수정할 필요가 있다는 것을 알 수 있다

관리회계 연구가들의 제안 및 관찰을 살펴보면, 몇몇 새로운 이론개발들이 무시되어 왔음을 알 수 있다. 그 이유는 원가회계 개념의 적용이 현재 원가회계정보의 요구에 맞지 않기 때문에 발생하는 것이다. 혹은 새로 개발된 이론적 모형에 도출된 원가회계 기술이 실무를 담당하고 있는 관리회계사에 의해서 부분적 혹은 전면적으로 무시되었거나 현존 경영환경에 맞는 방법으로 대체되었는지도 모른다.

최근의 관심사로, 변화하는 기업의 환경이 전통적 원가회계시스템의 설계 및 기술에 영향을 준다는 점이다. JIT(Just In Time), CIM(Computer Integrated Manufacturing)과 같은 새로운 제조기술로 말미암아 변동노무원가는 감소하여 노무원가는 대부분 고정원가로 되었다. 자동화로 인하여 정보담당자는 증가하고 노동자는 감소하고 있다. 이런 사실로 보아, 제조간접원가를 직접노동시간에 의해 배분하는 회계관습이 부적합하다는 것이다(Kaplan, November,1984). 또한 원가구조의 변경으로 고정·변동원가로 분류되는 범주를 재검토할 필요가 있다. 고정·변동원가로 분류하는데 중점을 두는 회계관습을 생각해 보자. 환경변화로 인한 원가회계의 변화는 경영자로 하여금 사고방법, 제품원가와 제품 수익성의 측정방법을 새로이 학습하도록 한다(Kaplan, November,1984).

기술 진보의 영향은 제조업체에 국한되지 않는다. 서비스 산업도 역시 자동화의 물결에

영향을 받고 있다. 서비스 산업이 제조업 보다 컴퓨터의 영향을 많이 받는다. 서비스 산업이 점차 경쟁적인 환경으로 전환되고 있다. 특히, 소비자에게 새로운 서비스를 계속 제공할 수 있는 능력을 갖추어야 서비스 산업은 생존할 수 있다. 과거 몇 년간 서비스 부문에서 규제완화의 방향으로 가고 있다. 규제완화로 인하여 서비스 산업은 더욱 제품의 수익성, 원가 그리고 제품의 가격에 관심을 쏟고 있다(Johnson and Kaplan,1987). 그러나 서비스 산업의 원가회계시스템을 구축하는데 기존의 원가회계 지침이 더 이상 유일한 방법이 되지 못하고 있다.

현실적으로 관리회계 교과서, 실무적인 잡지의 내용이 원가회계 이론의 적용의 지침이 되고 있다. 원가회계 실무의 기본적인 개념은 많이 변했으나 문헌에서는 이를 적극적으로 반영하고 있지 못하다. 관리회계 정보의 역할은 내부 정보이용자에게 의사결정 정보를 제공하는데 있다. 원가회계시스템은 아직까지 재무회계의 중심 사고방식(financial accounting mentality)에 젖어 있다. 급격한 기술의 진보로 말미암아 기존의 제조간접원가의 배분과 고정·변동원가의 분류에 대한 적합성에 대한 의문이 생겼다. 더구나 기존의 원가회계시스템이 제조업에 맞는 시스템으로 되어 있는 관계로 서비스 기업이 요구하는 원가정보를 산출하고 있지 못하다.(Sales and Marketing Management,1985, p. A-65). 여기에 대한 자세한 논의는 본문의 25에서 다루고자 한다.

이론과 실무의 차이는 놀라운 일이 아니다. 기업 운영의 환경은 많이 변했지만, 기존 원가회계 이론의 근본은 훌륭하게 개정되고 있지 못하다. 따라서 원가회계 이론은 오늘날 변화하는 기업 환경에 맞게 발전되어야 하는 과제를 안고 있다. 특히, 원가회계의 기술과 개념은 기술과 환경의 변화에 따라 다른 정보요구에 바탕을 두어야 한다. 다시 말하면, 원가회계시스템은 정보이용자의 정보요구에 맞도록 설계되어야 한다.

2.2 전반적 시스템의 설계

<도표 2-1>은 관리회계이론에서 제시되어 온 원가회계시스템의 설계를 보여 주고 있다. <도표 2-1>을 보면, 첫 번째 결정은 개별원가시스템(job-order system), 종합원가시스템(process cost system)을 정하는 것이다. 이러한 결정은 제품의 성격에 따른다. 만일 어떤 제품이 고객 혹은 정부계약에 의해서 주문이 되면, 단위원가 혹은 묶음원가가 더 적합하게 되어 개별원가시스템이 선택된다. 한편 기업의 제품이 동일하고 반복되는 활동으로 생산된다면, 각 공정별로 원가를 부과한 뒤 각 제품에 배분하여 평균원가를 계산하는 종합원가시스템이 적합하다. 다른 원가시스템이 존재하더라도, 문헌에서는 개별원가와 종합원가시스템이 원가회계시스템에서 대표지이다. 실무에서는 순수한 개별원가시스템 혹은 종합원가시스템과는 약간 다른 혼합원가회계시스템(hybrid cost accounting system)을 사용하고 있다.

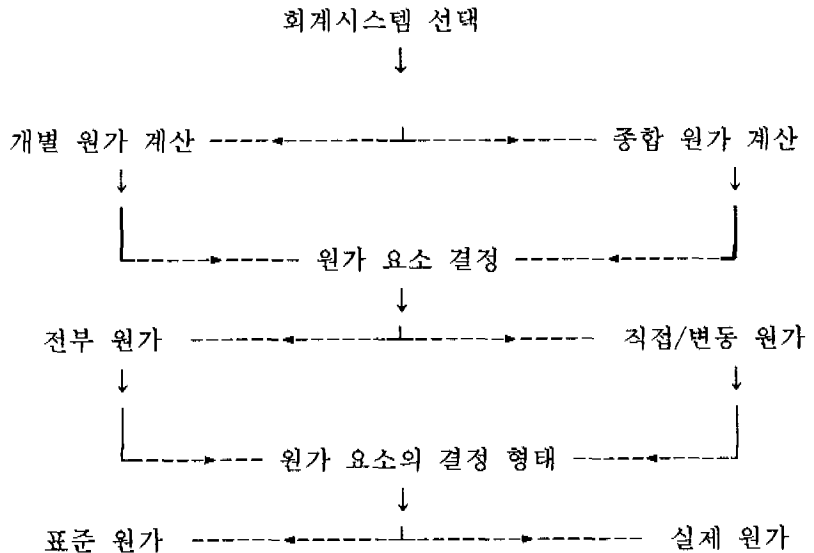
원가회계시스템을 정한 후에 다음 단계는 원가요소(cost elements)를 결정하는 것이다. 원가회계이론에서는 전부원가계산방법(absorption costing)과 직접 혹은 변동원가계산방법(direct/variable costing)을 제시하고 있다. 위의 2가지 원가계산방법의 선정기준은 요구하는 정보에 의해서 결정된다. 이런 경우에 기업에서 선정기준을 선택할 때 정보의 요구에 대한 평가를 한다. 장기 기속결정과 일반적인 의사결정에는 전부원가계산방법이 사용된다. 반면에 직접원가는 증분이익, 단기 가격결정, 제품 수익성 분석에 사용된다.

마지막으로 원가요소의 형태(form of cost elements)를 결정해야 한다. 그 형태에는 실제 원가(actual cost)와 표준원가(standard cost)가 있다. 실제원가가 선정되면, 보통 실제원가 계산시스템(actual costing system)보다 정상원가계산시스템(normal costing system)이 채택된다. 정상원가계산시스템에서는 실제직접재료원가와 실제직접노무원가가 개별작업에 누계 되고 제조간접원가는 평균 혹은 정상 기준에 의하여 제품에 배분된다. 표준원가시스템은 원가가 상황 혹은 계절변동에 의해 영향을 받거나 기업이 원가통제 및 제품 성과측정에 매우 관심을 가질 때에 적합하다.

기업의 제조과정과 기업의 시스템에 요구되는 정보의 형태에 따라 원가회계시스템이 선정되므로 관리회계정보는 적정 의사결정을 중요시하게 되었다. 그러나 현행 원가회계시스템에서 원가회계이론의 실무 적용은 아직까지 낡은 개념에 바탕을 두고 있다. 원가회계시스템의 설계에 유의해야 할 기준들이 기업의 환경변화에 맞게끔 되어 있지 못하다 따라서 관리회계 자료가 원가회계시스템에 적용되어 유용한 정보를 주도록 하는 어떤 양식이 있는데, 이 양식과 원가회계시스템 설계 방법간의 부조화가 있다

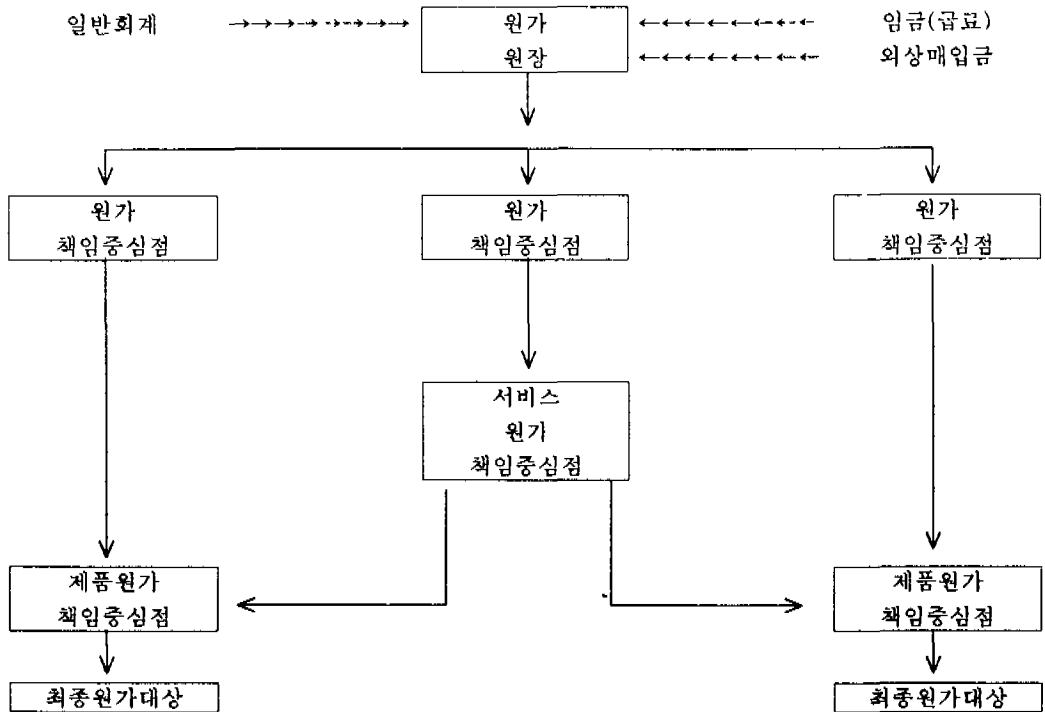
원가회계 자료의 흐름의 관점에서 보면, 원가자료(cost data)가 기업의 원가회계시스템에 투입된다 외부에 주는 원가회계정보의 양식에 따라 시스템설계가 달라진다. 환경 및 기술의 발전으로 말미암아 현행 원가회계시스템에 투입되는 자료의 형태 및 형식이 달라진다.

<도표 2-1> 원가회계시스템의 설치를 위한 주요 설계²⁾



2) 본 도표는 본 연구자가 작성한 것이다

<도표 2-2 > 제품간접원가의 흐름도



출처: NAA "Practices and Techniques: Allocation of Indirect Production Costs" Statements on Management Accounting Statement Number 4G, June 1, 1987.

그러나 지금까지 원가회계시스템의 기준 및 대안이 자료의 변화에 따라 발전되지 못하였다. 결론적으로 전통원가회계시스템이 주는 정보는 오늘날 많은 기업에서 부적합하다고 할 수 있다.

2.3 원가배분의 접근방법

환경과 기업 운영의 변화에 원가회계 기술이 적용하지 못했기 때문에, 원가회계정보시스템이 부적합한 정보를 산출했다. 제품원가계산의 일반적인 원칙은 직접원가를 누적시키고 간접원가를 공정히 배분하는 것이다(Daft and MacIntosh,1978). 개별원가계산방법과 종합원가계산방법 모두 직접원가의 누적액은 바로 부과한다. 개별원가계산방법에서, 직접원가

는 개별 제품에 직접 관련이 있다. 종합원가계산방법에서, 직접원가는 똑 같은 공정을 거친 유사한 제품과 관련이 있다. 제조간접원가의 배분이 잘 정의되어 있지 못하지만, 일반적인 규칙은 제조간접원가의 공정한 배분을 하도록 하는 기준을 선정하는 것이다. 공정한 기준은 직접노동시간, 기계작동시간, 직접노무금액, 작업자수, 자본투자액, 작업장 면적, 제품주문 수, 물리적 측정 혹은 원가와 원가대상(제품) 사이의 인과관계를 나타내는 어떤 기준 등에 의해서 결정된다. 간접원가를 배부하기 위해서 먼저 원가단위(제품)와 배부되어지는 원가 사이에 명확한 관계가 있어야 한다. 그러한 관계는 정확하게 결정되어지지 못하므로 주관적인 판단(subjective judgement)이 필요하다.

원가배분은 여러 단계에서 발생한다. <도표 2-2>는 간접원가가 발생하여 원가대상에 배부되기까지의 흐름을 나타내고 있다. 원가배부방법이 다이아그램의 각 단계에 적용된다. 본 연구의 초점은 간접원가가 제품(최종 원가대상)에 배부되는 제품원가중심점(production cost center)에 있다.

제품에 제조간접원가를 배부할 때 보통 간접제조원가율(overhead rates)을 사용한다 원가대상에 배부되기 전에 변동원가와 고정원가로 분리된 총원가 중 총제조간접원가는 총생산량으로 나누어 간접제조원가율을 산정한다. 따라서 변동간접제조원가율(variable overhead rate)과 고정간접제조원가율(fixed overhead rate)이 동시에 필요하다. 전원가계산방법을 사용하면, 고정원가와 변동원가가 제품원가계산에 포함된다. 한편, 직접원가계산방법이 사용되면, 변동원가가 원가시스템에 포함되지만 고정원가는 기간비용(period expenses)으로 처리한다.

현재 적합한 원가배분에서 제조업과 서비스간에 뚜렷한 차이가 없으므로, 간접제조원가와 원가대상에 간접제조원가배부가 두 산업간에 거의 비슷하게 적용된다. 그 이유는 과거에 제조업이 우위를 점할 때, 수립된 제품원가계산방법의 실무가 아직도 존재하기 때문이다. 더욱 분명한 것은 서비스산업의 환경에서 사용하고 있는 기술에서 잠재적 단점들이 있다는 것이다. 서비스산업과 제조업의 성격은 많이 다르므로, 제조업에 맞는 원가회계 기술을 적용하는데 어려울 뿐만 아니라 그 결과로 서비스산업에 의미 없는 정보가 생길 수 있다.

원가누적액은 원가대상에 배부될 직접원가와 간접원가의 총액이다. 제품원가시스템에서 원가대상 혹은 원가단위는 개별제품이다. 서비스기업의 원가대상은 개별 서비스다. 서비스기업에서 원가단위의 정의는 제조업체 보다 훨씬 어렵다. 서비스기업은 다양한 서비스를 갖고 있고, 서비스 형태도 소비자수 만큼 독특하다. 이러한 이유로 사진에 간접제조원가율을 결정하기가 매우 어렵다 더욱 개별 서비스를 원가 배부하는데 어려운 점은 서비스기업에서 직접적으로 추적할 수 있는 원가(traceable cost)가 거의 없다는 점이다. 따라서 특별 서비스와 관련된 대다수의 원가는 어떤 배분계획에 배부된다. 원가배분의 설계가 서비스와 그 발생된 원가와와의 관계를 반영하지 못하면, 가격결정과 수익성 분석에서 잘못 계산될 수 있다.

서비스기업에 전통적 원가계산방법을 적용하여 사용하면 또 다른 문제점이 생긴다 원가단위의 정의가 가능하다 할지라도, 제조간접원가의 공정한 배분으로 원가계산단위(서비스)에 배부하는 것은 제조활동, 서비스활동의 차이로 인하여 여전히 복잡하다 문헌에 의하면, 배부 기준으로서 직접 추적가능한 원가 혹은 직접노동시간, 기계시간, 직접노무원가 등을 제시하고 있다. 원가배부의 기준으로서 인과관계를 보여 주는 다른 투입요소를 찾는 것은 매우 어렵다. 왜냐하면 서비스 기업은 제조업과 다른 생산성 측정과 조업능력 측정이 있기

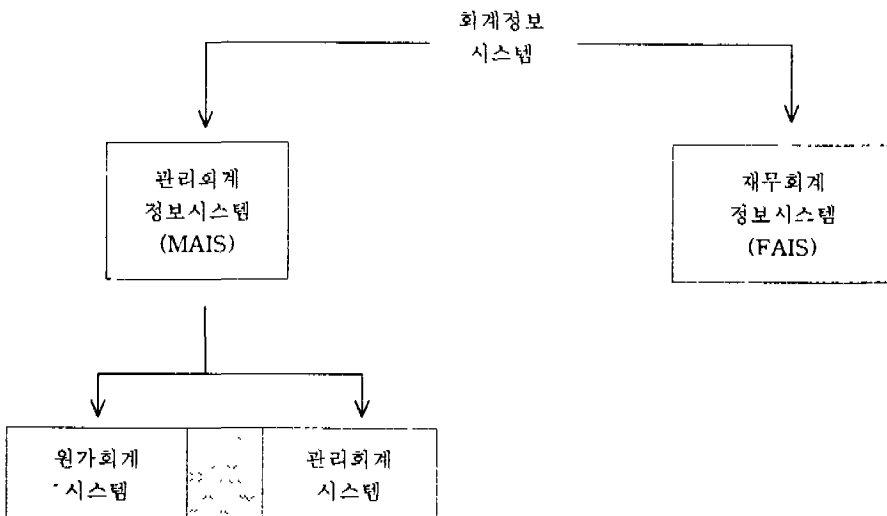
때문이다. 예를 들면 종업원은 서비스기업에서 주된 자원이고 기업의 조업능력을 나타내고 있다. 그러나 이론은 인적자원의 효용을 측정하는데 효과적인 지침을 주고 있지 못하다. 더욱 서비스업과 제조업을 비교해 볼 때, 원가형태는 많이 다르다. 서비스기업에서 발생하는 대부분의 원가는 신행적이지 못하고 계단변동원가(step-variable cost)이다. 따라서 변동원가, 고정원가의 분리는 또 다른 부가적인 문제일 뿐만 아니라 사용에 한계를 가져온다. 변동원가와 고정원가의 분리는 원가회계시스템의 설계에 기본적인 단계이다. 특히 고정원가를 기간비용으로 처리하는 직접원가계산방법에서 이 분리는 대단히 중요하다 또한 원가배분 목적으로 적용하고 있는 전부원가계산방법에서도 변동원가와 고정원가의 분리는 역시 유용하다.

2.4 관리회계정보시스템과 상황이론에 관한 선행연구

관리회계정보시스템(management accounting information system: MAIS: 이하는 MAIS라 함)은 원가회계시스템, 관리회계시스템으로 구성되어 있다(Ramey,1985, p. 10). 따라서 MAIS는 하부시스템으로 2가지(원가회계시스템, 관리회계시스템)가 있다(도표 2-3을 참조). 원가회계시스템은 제품원가추정을 위해서 기간비용을 배부하는 것이고 관리회계시스템은 과정정보와 경영통제정보를 제공하는데 있다. 그러나 2개의 하부시스템은 중복되어 있어 완전히 분리할 수 없다 그럼에도 불구하고 2개의 하부시스템 각각은 서로 다른 정보요구를 충족시켜 주고 있다.

관리회계연구자는 하부시스템을 인식하고 있으므로 연구의 초점을 하부시스템 1개 혹은 2개에 두고 있다. 예를 들면, Wells(1978)는 그의 분석에서 경영통제와 예산활동과 관련 있는 원가배분에 대한 결론을 생략한 대신에 제품원가회계에 초점을 맞추었다. 반면에 Zimmerman(1979)은 경영자와 관련 있는 경영통제와 동기부여 문제를 푸는데 도움을 주는 원가배분이 어떻게 사용되는가를 보여 주었다(pp. 504-537). Zimmerman의 연구는 이미 Kaplan(1977)이 원가배분은 경영자의 통제, 동기부여문제를 푸는데 바람직하다는 견해에 대한 확장이었다.

<도표 2-3> 회계정보 하부시스템



관리회계시스템의 효과성을 연구한 예를 살펴보면, Govindarajan & Anthony(1983)는 505개 기업을 대상으로 어떤 원가회계자료가 가격결정에 사용되는지를 조사하였다(pp.30-36). Bruegelmann et al(1985)도 유사한 연구를 했다. 이들 연구의 결과를 살펴보면, 이론적으로 가격결정에 변동원가계산방법이 더 적합하다고 하더라도 대부분의 기업들은 전부원가계산방법을 사용하고 있었다는 것이다. 위의 2개 연구의 초점은 원가회계시스템이 제공하는 정보의 유용성에 두었다. 예산시스템과 통제시스템에서 나오는 결과물은 서로 다른 정보요구사항(information requirement)이 반영되어 있고, 이로 인하여 사용되는 원가계산 접근법을 사용하면 서로 다른 결과가 나온다. 따라서 회계정보하부시스템(accounting information subsystem)은 MAIS의 일부분은 아니다.

위의 연구들은 관리회계 연구를 시스템 설계, 시스템 실행, 시스템 효과성 등으로 분리할 수밖에 없다는 것을 보여 주고 있다. MAIS 중 하나의 하부시스템에 초점을 두므로써 연구의 목적이 용이하고 연구 수행의 가능성이 있고 도출한 결론의 적합성이 있다. 따라서 MAIS 중 하나의 하부시스템에 대한 정보평가요구와 시스템 설계- 본 연구에서 서비스기업의 원가회계시스템-을 연구하는 것이 본 연구의 목적이다. 본 연구의 필요성을 다음과 같이 요약할 수 있다. 첫째, 원가회계이론이 변화하는 원가회계정보의 역할은 무시하지는 않았지만, 현행 원가회계방법이 과거에 비해 수정은 되었지만³⁾ 전통적 방법을 유지하고 있고 관리회계가 주는 정보의 형태가 더 이상 맞지 않는다. 둘째, 기술진보로 제조간접원가의 예정배부의 원래 개념이 맞지 않고, 고정원가가 큰 비중을 차지하는 원가구조에서 변동·고정원가 분류에 대한 적합성 문제가 나타나고 있다 셋째, 서비스기업은 환경과 운영에서 제조업과 다르다.

전통적 원가회계이론에서 원가회계시스템 설계에 대한 보편적 접근방법은 몇몇 간단한 기준을 고려하면 가능한 것으로 보고 있다(도표 2-1을 참조). 그러나 시스템의 설계와 효과성에 대한 보편적인 접근방법의 타당성을 조사한 초기 연구의 결과는 정반대로 나타났다.

실증적으로 연구한 고전 조직이론을 살펴보면, Woodward(1965)는 기업의 생산기술(단위별 생산, 작은 묶음생산, 큰 묶음생산, 대량생산)이 내적 회계시스템(internal accounting system)의 설계에 영향을 미친다고 하였다. 특별히 환경을 반영하는 고전적 조직이론을 바탕으로 회계시스템이 설계되고 있음을 유의해야 한다(Otley,1980)

업적평가하는데 사용되는 예산정보의 사용을 살펴본 여러 연구(Baulmer,1971; Hopwood,1972; Child,1972)는 책임중심점(responsibility centers) 간의 상호의존성 정도가 회계통제시스템이 제공하는 업적측정치의 사용에 영향을 미친다고 하였다 책임중심점 간의 상호의존성 정도는 기술의 함수이므로, 앞의 여러 연구는 기술이 회계정보의 형태에 영향을 미친다는 Woodward의 주장을 확인시켜 준다. 또한 조직구조는 회계정보가 사용되는 방법에 영향을 미친다. 결국, 조직구조는 회계통제시스템의 설계와 결과물(output)에 영향을 미친다고 할 수 있다.

결국, 전통적 관리회계에서 고려되고 있지 않은 상황요소(situation factors)를 고려해야 효과적인 회계정보시스템이 된다는 것이다. 제품기술, 조직구조와 같은 상황요소의 중요성이 조직이론에서 나타나고 있다. 따라서 회계정보시스템의 설계와 사용을 연구함에 있어

3) 활동기준원가계산방법(Activity Based Costing, ABC), 목표원가계산방법(Target Costing) 등을 들 수 있다

상황이론(contingency theory)을 도입하는 방향으로 나아가고 있음을 알 수 있다.

관리회계가 상황이론 접근법을 사용하는 이유는 환경과 회계정보시스템의 특이한 주제와의 관계를 고찰하는데 있다. 어떤 관계가 있으면, 상황요소와 회계정보시스템 특성을 연결시키려는 시도가 있을 것이다. 현재, 회계시스템 선계와 효과성을 연구하는 상황이론 접근법은 주로 관리회계정보의 시스템 중 하부시스템-계획시스템, 예산시스템, 경영통제시스템-에 국한되어 있는 실정이다. 그 이유는 회계통제시스템과 조직이론 간의 연결 때문이다. MAIS의 2개 하부시스템에서 투입과 산출 채널이 공유되고 시스템 선계의 내용이 중복된다는 것을 생각해 보면, 예산통제시스템 연구에서 나오는 상황이론의 진세를 가져와서 원가회계시스템 연구에 도입해도 논리적으로 무난할 것이다.

그러나, 상황이론은 한계점을 갖고 있다. 상황이론은 단지 관리회계에 대한 정태적 분석(static analysis)을 제공한다. 즉 상황이론은 특정시점에서, 상황이론변수와 관리회계시스템의 특성과의 관계를 파악하는데 주안점을 둔다. 따라서 상황이론은 관리회계시스템의 변화를 주는 많은 요인을 파악하는데 도움을 주지만 그 변화가 미치는 과정에 관하여 거의 설명을 주지 못한다(Mitchell and Walker, 1997, p 76).

관리회계시스템의 상황이론변수를 살펴보면, 2개의 범주로 나뉘어져 있다. 즉 회계시스템의 설계에 영향을 미치는 변수와 회계시스템의 결과물의 사용에 영향을 미치는 변수이다. 2개의 범주에 속하는 상황이론변수로 환경변수(environmental variables), 기술변수(technology variables), 조직구조변수(organizational structure variables)를 들 수 있다.

선행연구를 환경변수, 기술변수, 조직구조변수, 여러 상황변수로 나누어 고찰하고자 한다.

2.4.1 환경변수

회계학에서 환경변수가 예산통제시스템에 미치는 영향을 최초로 검토한 사람은 Kinney(1969)이었다. 그는 경영통제의 상황요소는 회계 업적측정에 영향을 미친다고 했다. 그의 주요 관심은 경영자를 평가하고 경영자에게 동기 부여하는데 쓰이는 측정치에 대한 효과성이었다. 또한 Khandwalla(1972)는 경영통제시스템에 사용의 효과를 주는 환경변수를 고찰하였다. 그에 의하면 경쟁의 정도에 따라 회계통제시스템이 영향을 받고 경쟁의 형태(가격경쟁, 제품경쟁)는 회계시스템의 사용에 영향을 미친다고 하였다(pp. 275-285).

2.4.2 기술변수

회계정보시스템 설계의 상황변수인 기술을 연구한 Daft and MacIntosh(1978)에 의하면 기술의 범주를 특수 기술(craft), 조사, 프로그래밍 능력, 전문적 지식 등 4가지로 나누어 이들을 정보시스템의 형태와 어떤 관계가 있는지 그들은 조사했다(pp. 82-92). 그들의 연구결과에 의하면, 기술과 정보시스템의 형태는 높은 상관관계가 있음을 밝혔다. 따라서 회계정보시스템의 설계에 대한 설명변수로서 기술이 주요변수라는 것을 알 수 있다.

2.4.3 조직구조변수

예산통제를 연구한 Bruns and Waterhouse(1975)에 의하면, 권위의 집중 정도 및 경영활

동 구조와 같은 조직구조변수는 경영자에게 예산관련 행동에 영향을 미친다고 했다. 그들의 연구결과에 의하면, 조직구조가 통제전략의 형태에 영향을 미친다는 것이다(pp. 177-203).

2.4.4 여러 상황변수

Hayes(1977)는 3가지 상황변수들이 기업 하부단위의 업적 평가에 미치는 영향을 조사했다

그는 상황변수를 내적 변수(internal variables), 환경변수(environmental variables), 상호의존성변수(interdependency variables)로 나누었다(pp. 22-39). 기술변수와 조직구조변수들은 내적 변수와 상호의존성 변수와 교차되었다. 그의 환경변수는 시장점유율, 환경 안정성 정도, 환경 다양성 정도 등이었다. 그의 연구에 의하면, 3가지 상황변수는 관리회계시스템으로부터 산출되는 원가자료의 내용에 영향을 준다는 것이다. 하부단위 평가에 사용된 원가자료는 하부단위의 성과평가의 효과성에 영향을 주었다. 여러 변수가 특정 하부단위에 통제불가능원가를 발생시키므로 하부단위의 업적평가 목적으로 원가자료를 사용하는 것은 바람직하지 못하다. 따라서 그는 관리회계시스템의 설계시 사용되는 도구가 통제 불가능한 요인을 반영하고 있기 때문에, 관리회계이론은 통제 가능한 변수의 통합 쪽으로 전환할 필요가 있음을 지적하였다.

상황이론접근법을 사용한 몇몇 주요 논문이 관리회계조사 분야에 지대한 공헌을 하였다. 그리고 어떤 논문은 시스템 설계자에게 지침을 주기도 하고 상황이론의 약점을 지적하기도 했다. 많은 연구가 MAIS의 최적 설계는 없다고 지적했다. 또한 특정한 상황변수가 어떤 특정한 회계정보의 형태에 영향을 미칠 것인지 확실하게 연구한 것도 없다(Otley,1980).

회계정보시스템의 설계시 고려할 상황이론변수 선정을 언급한 가장 대표적인 사람은 Gordon and Miller(1976)이다. 그들은 조직성과 평가에 가장 중요한 변수를 조직이론, 경영정책 그리고 회계문헌에서 찾았다. 그들은 3가지 상황이론변수-환경변수, 조직변수, 의사결정 형태의 변수-를 도출하였다. 그들에 의하면, 3가지 상황이론변수가 회계정보시스템의 설계에 영향을 미친다고 지적하였다(pp. 59-70).

Waterhouse(1978)는 상황변수로 환경변수, 기술변수 즉 2가지를 제시하였다. 환경변수는 환경예측에 의해서 정의되었고, 기술변수는 정규성(routineness) 정도에 의해서 정의되었다. 그에 의하면, 환경예측 정도와 기술의 정규성 정도는 관리회계시스템에 간접적인 영향을 미쳤다. 그의 연구결과를 보면, 환경변수와 기술변수는 조직구조에 영향을 미치고 조직구조는 하부단위의 경영 활동에 대한 통제 필요성에 영향을 미치고 하부단위의 경영활동에 대한 통제 필요성은 관리회계시스템의 형태와 설계에 영향을 미친다는 것이다(pp. 65-76).

Amigoni(1978)는 상황이론 틀에서, 비율분석, 책임회계와 같은 회계통제 도구의 적합성을 평가했다. 그는 2개의 상황변수-조직구조의 복잡성 정도, 환경의 불연속성 정도-가 회계기술의 적용 및 선택을 할 때 고려되어야 한다고 했다. 또한 그는 2개의 상황변수는 조직의 정보시스템의 유지 및 대체에 영향을 미친다고 했다(pp. 279-291).

Dermer(1972)는 상황변수를 고려하여 조직의 계획 및 통제시스템을 설계할 몇몇 지침서를 제시하였다. 그는 시스템 설계시 조직목표, 조직구조, 기술의 형태, 경영스타일의 형태 등의 상황변수를 사용하였다. 그러나, 그의 연구에서 상황변수를 자세히 설명했지만, 특별

한 상황과 시스템 설계의 구성 및 기술을 연관시키지 못하였다. 그러나 그는 상황요소를 고려하여 시스템 설계의 접근법을 시도한 최초의 사람이었다.

관리회계 분야에서 수행한 상황이론 적용의 문헌을 살펴보면, 전통적 회계정보시스템의 설계의 약점을 여러 문헌에서 지적하고 있다(Brunns and Waterhous, 1975; Hayes, 1977; Daft and MacIntosh, 1978; Jones, 1985) 여러 연구를 살펴보면, 회계정보시스템의 설계와 효과성에 영향을 미치는 3가지 주요 상황변수로 환경변수(Kinney,1969, Khandwalla,1972), 기술변수(Daft and MacIntosch, 1978; Jones, 1985), 조직구조변수(Brunns & Waterhouse,1975; Jones, 1985)를 들고 있다 이전의 연구에서 3가지 상황변수는 MAIS의 하부시스템인 계획시스템 및 예산시스템에 적용되고 있었다.

2.5 서비스기업에서 발생하는 관리회계정보시스템 상의 문제점들

기업은 일반적으로 인정된 회계원칙(GAAP)에 따라 외부에 재무보고를 하기 위하여 제조간접원가를 배부해야 한다. 앞에서 언급한 바와 같이, 현행 원가회계시스템은 회계정보의 역할이 외부 보고의 필요성을 평가하는 시대의 개념에 여전히 기반을 두고 있다. 이러한 재무회계 중심 사고방식(financial accounting mentality)이 정보의 왜곡을 가져온다(Kaplan, November 1984). 그럼에도 불구하고 현존 원가회계기술은 여전히 산업현장에서 사용되고 있다.

현존 원가회계는 제조기업에게 재고자산 평가를 하는데 좋은 정보를 줄 수는 있지만, 서비스기업에게 유사한 정보를 줄지는 매우 의문스럽다. 서비스기업의 제품이 유형의 재고로 있지 않기 때문에 현존 원가회계의 주된 이익-제품원가를 재고자산에 배분하는 것 -이 서비스환경에서는 상실된다. 문헌에서 원가회계의 역할이 내부 의사결정을 위하여 정보의 제공자가 되어야 함을 강조하고 있는데, 현행 실무에서 사용되고 있는 관리회계기술은 문헌에서 주장하고 있는 데로 적용되고 있지 못한 실정이다.

그럼에도 불구하고 서비스기업은 원가회계시스템을 활용하고 있다. 서비스기업이 원가회계시스템에 대한 정보요구는 공정통제정보, 제품원가정보, 가격정보, 제품 수익성 분석 등이다. 본 연구는 제품원가 목적으로 원가회계시스템을 설치하려는 서비스기업의 정보요구를 고려하여, 원가회계시스템의 설계와 기술에 영향을 미치는 요인(factors)을 살펴보는 데 있다

제조기업과 서비스기업 사이에 많은 차이가 존재하고 있기 때문에 현존 원가회계 이론을 그대로 서비스기업에 적용하는 것은 어렵다. 현존 원가회계이론에 의하면, 원가회계시스템의 설계와 기술은 양 산업에서 거의 똑같다. 그러나 정보요구와 원가대상은 양 산업에서 다를 수가 있다. 또한 원가회계시스템에 투입되는 원가자료의 유형과 형태도 양 산업에서 다르다. 정보의 투입요소 측면에서 보면, 제조기업은 서비스기업에 비하여 직접변동원가가 원가회계시스템에 많이 투입된다. 서비스기업의 원가요소를 보면, 고정원가 비중이 높은 간접원가가 대부분을 차지하고 있다. 그러나 제조업과 다른 서비스업의 원가구조에 적용할 수 있는 특별한 원가회계기술이 아직까지는 없는 실정이다

서비스기업의 원가는 대부분 제품원가가 아니라 기간원가(period cost)이다. 이로 인하여 원가를 어떤 서비스에 공정히 배분하는 것이 어렵다.

원가회계시스템에 투입되는 원가요소가 제조업과 서비스업 사이에 차이가 있다고 하더

라도, 환경변화로 서비스기업의 원가회계시스템에서 나오는 정보 산출물의 요구조건이 변경되어 왔다. 규제가 완화될수록 경쟁은 증가한다. 이로 인하여 서비스기업은 수익성을 유지하기 위하여 개별 서비스와 서비스 라인간의 정확한 원가내역을 요구하게 되었다. 즉 서비스기업의 정보요구는 제조업과 차이가 있다는 것이다

원가회계이론에서 제시하는 원가회계시스템의 실세는 유형 제품의 원가를 새고원가로 할 수 있도록 하였다 서비스기업은 재고불가능원가인 부형의 제품을 생산한다(Hongren, Foster and Datar, 1996, p. 35). 의사결정의 시간 범위(decision horizons)도 제조업과 서비스업에 차이가 있다. 원가회계시스템은 장기의사결정(예: 동일 제품을 장기간에 걸쳐 판매)에 유용한 원가정보를 제공하는데 비해 단기의사결정(예: 이질적인 서비스를 단기에 걸쳐 판매)을 계속하는 서비스기업은 원가회계시스템의 도움을 거의 받을 수 없다

관리회계의 역할은 기업의 정보를 평가하고 이런 요구를 충족시키기 위하여 회계시스템을 설계하는데 있다면, 현행 관리회계 식용은 서비스기업에게 적합한 지침을 제공하고 있지 못하다. 서비스기업과 제조기업은 분명히 차이가 있다. 이것은 현행 원가회계시스템의 실세와 기술에 대한 처방이 있어야 함을 의미한다.

본 연구는 원가회계시스템 실계를 확장하는 기준으로 상황이론학파의 사고를 도입하여, 그것을 검토하는데 있다.

Ⅲ. 상황이론 변수의 선정 및 연구 모형

상황이론변수의 선정을 살펴 본 후 연구모형을 도출하고자 한다. 본 연구의 목적은 상황이론의 변수로 환경변수, 기술변수 및 원가구조변수를 선정한 이유를 설명하고, 이들 상황이론 변수들과 서비스기업의 원가회계시스템 설계와의 관계를 살펴 본 연구모형을 설정하는데 있다 이를 위하여 8개의 상황독립변수(도표 3-1을 참조)와 서비스기업의 원가회계시스템의 설계간의 관계를 살펴보고자 한다.

조직에서 관리회계시스템의 설계에 상황이론변수가 영향을 미친다(Jones,1985). 상황이론이 관리회계 조사에 처음으로 도입되었을 때, 경영통제시스템의 설계 및 효과성에 과문을 일으켰다 본 연구는 경영통제시스템의 내용, 설계 및 결과물에 영향을 미칠 변수를 도출하는데 있다. MAIS의 하나의 하부시스템에 영향을 미치는 변수는 다른 하부시스템에도 영향을 미친다(도표 2-3을 참조). 또한 특별한 상황이론변수는 때에 따라 변할 수 있고 그 변수의 효과의 범위 및 내용도 역시 변할 수 있다. 그럼에도 불구하고 2개의 하위시스템(원가회계시스템, 관리회계시스템) 역시 구조와 내용에 있어서 중복될 수 있기 때문에, 시스템 설계시 상황변수가 중복될 수 있다.

<도표 3-1>에서 보는 바와 같이 8개 상황독립변수는 이전의 연구에서 제시한 것으로부터 도출되었다. 기존의 상황연구 문헌에 의하면, 3가지 상황이론변수 즉 환경변수, 기술변수, 조직구조변수로 나누고 있다. 본 연구에서는 원가회계시스템을 연구대상으로 하므로, 조직구조변수 대신에 원가구조변수를 사용하여, 3가지 상황변수는 환경변수, 기술변수, 원가구조변수이다. 이것을 2가지 변수- 환경 변수, 내적 변수-로 나눌 수 있다. 산업기술은 환경변수에 포함시킬 수 있다. 조직이 통제할 수 없는 변수는 내적 변수(internal variables)로 분류할 수 있다.

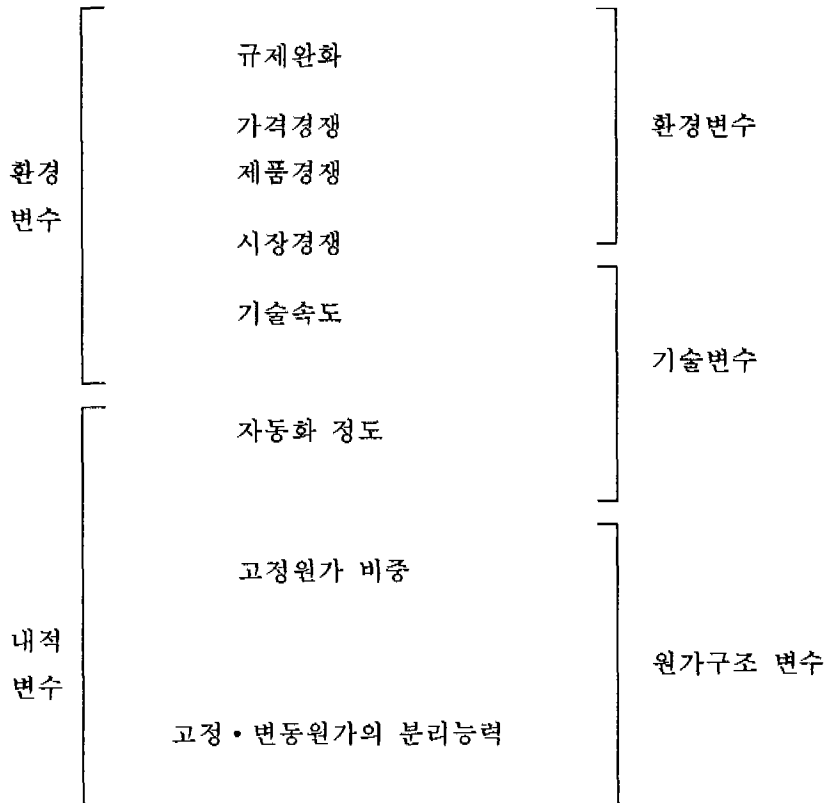
상황이론 연구에서 사용한 방법론을 도입하여, 경영통제시스템과 원가회계시스템에 영향을 미치는 변수들을 도출할 수 있다. <도표 3-2>의 첫 부분은 경영통제 분야에서 연구된 이전 상황이론이 제시하고 있는 연구의 틀을 나타내고 있다. 환경변수, 내식변수가 통제정보요구(control information needs)에 영향을 미치고 있음을 알 수 있다. 통제정보요구는 기업의 경영통제시스템을 설계하는 방법에 영향을 미치므로, 결국 여러 상황변수가 기업의 경영통제시스템의 설계에 영향을 미친다고 상황이론에서 제시하고 있다.

<도표 3-2>의 두 번째 부분은 첫 번째에서 사용한 유사한 변수와 원가회계시스템을 설계하는 방법과의 관계를 묘사하고 있다. 따라서 원가정보요구(cost information needs)에 영향을 미치는 상황변수는 원가회계시스템의 설계에 영향을 미친다고 할 수 있다. 즉 환경변수, 기술변수 및 원가구조변수⁴⁾는 원가정보요구에 중대한 영향을 미칠 것으로 예상되며, 원가정보요구는 원가회계정보시스템의 설계에 영향을 미칠 것이다.

<도표 3-1>에서 보는 바와 같이, 원가회계시스템에 영향을 미치는 첫 4개 변수(도표 3-1의 오른쪽에 표시)는 환경변수이다. 이들 환경변수 중 가격경쟁, 제품경쟁, 시장경쟁은 선행연구에서 주로 다루었던 반면에, 규제완화는 선행연구에서 다루지 않았다. 본 연구에서 규제완화를 첨가한 이유는 현재 서비스기업에 대해서 점차 규제완화가 이루어지기 때문이다. 상황이론에 의하면, 환경이 급격히 변할수록 회계정보시스템은 수정되어야 한다는 가설을 제시하고 있다(Jones,1985). 따라서 환경의 변화는 회계정보시스템의 설계 및 기술을 변화시킬 것이라고 가정할 수 있다. 경쟁은 4개 변수-규제완화 변수, 가격경쟁 변수, 제품경쟁 변수, 시장경쟁 변수-로 측정할 수 있다. 산업기술은 기술진보의 속도(pace)로 측정할 수 있다.

4) Langholm(1965)에 의하면, 고정원가비중이 낮으면, 제조기업은 변동원가계산방법 보다 전부원가계산방법을 사용한다는 것이다(p. 227) 그의 결론에 의하면, 원가구조(고정원가 비중)는 원가계산방법(변동원가계산방법, 전부원가계산방법)의 선정에 영향을 미친다는 것이다(p. 227) 여기서 원가계산방법의 선정은 원가회계시스템의 설계에 해당된다. 따라서 원가구조변수는 원가회계시스템의 설계에 영향을 미칠 것이다.

<도표 3-1> 8개 상황 독립 변수⁵⁾



3개 내적 변수-자동화의 정도, 고정원가가 차지하는 비중, 고정·변동원가를 분리할 수 있는 능력_는 원가회계시스템의 설계에 영향을 미친다. 경영통제시스템의 상황이론을 연구한 Waterhouse(1978)는 자동화의 정도는 통제정보요구에 영향을 미친다고 했다. 환경변화가 시스템의 설계에 미치는 영향을 연구한 Jones(1985)는 내적 변수로 자동화 정도를 살펴 보았다

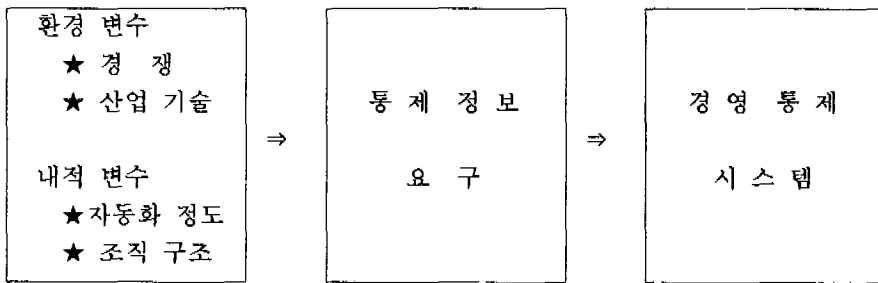
5) 본 도표는 선행연구를 바탕으로 본 연구자가 직성한 것이다 8개 상황변수를 두 분류하면 환경변수, 내
식변수로, 삼 분류하면 환경변수, 기술변수 및 원가구조변수로 나눌 수 있다

내적 변수로 보는 원가구조변수-고정원가 비중과 고정·변동원가를 분리할 수 있는 능력-은 여러 가지 이유로 선정되었다. 첫째, Langholm(1965)에 의하면, 고정원가비중이 낮으면, 제조기업은 변동원가계산방법 보다 전부원가계산방법을 사용한다는 것이다(p. 227). 그의 결론에 의하면, 원가구조(고정원가 비중)는 원가계산방법(변동원가계산방법, 전부원가계산방법)의 선정에 영향을 미친다는 것이다(p. 227). 여기서 원가계산방법의 선정은 원가회계시스템의 설계에 해당된다 따라서 고정원가 비중은 원가회계시스템의 설계에 영향을 미칠 것이다. 둘째, 원가회계 정보의 활용에 이용되는 대부분의 의사결정 모델 및 기술에 고정·변동원가의 분리는 기본적이다. 따라서 고정·변동원가의 분리가 어려우면 어려울수록, 원가회계시스템 설계의 영향은 커질 것이다. 외부보고 목적으로 둔 초기 원가회계시스템은 오늘날의 관리회계시스템 보다 고정·변동원가를 심하게 분리하였다. 그러나 고정·변동원가의 분리를 전제로 한 전통적 원가회계는 오늘날 원가정보의 목적을 반영하고 있지 못하다. 그리고 고정·변동원가 구조의 변화 및 복잡성 증가는 여러 문헌에 나타나고 있다(Kaplan, 1984; Jordan, 1986; Lesser, 1986; Makens, 1987).

결론적으로, 본 연구는 이전 상황이론의 연구에서 사용한 연구 모형을 도입하면서, 이를 수정하여 서비스기업을 대상으로 원가회계시스템의 설계와 관련 있는 3가지 상황변수들-환경변수, 기술변수, 원가구조변수(도표 3-1와 같이 환경변수, 내적 변수로 분류할 수 있음)-이 원가회계시스템에 미치는 영향을 도출한 연구 모형을 살펴 보았다.

<도표 3-2> 서비스기업을 대상으로 상황 이론 변수들의 효과를 고려한 연구 모형⁶⁾

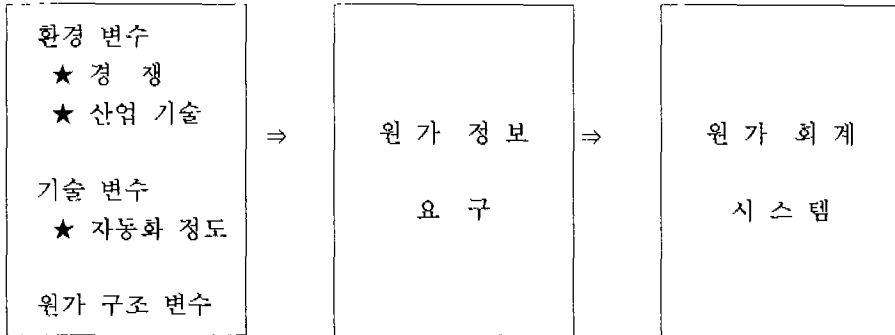
이전 연구의 상황 이론 변수들



=====

6) 본 도표는 선행연구를 바탕으로 본 연구자가 작성한 것이다.

본 연구의 상황 이론 변수들



한편, 앞의 연구 모형을 바탕으로, 본 연구의 귀무가설을 살펴보면 다음과 같다.

H1: 서비스 산업의 규제완화는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H2: 서비스 산업의 가격경쟁의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H3: 서비스 산업의 제품경쟁의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H4: 서비스 산업의 시장경쟁의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H5: 서비스 산업의 기술속도의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H6: 서비스 기업의 자동화의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H7: 서비스 기업의 고정원가 비중의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

H8: 서비스 기업의 고정·변동원가의 분리능력의 정도는 서비스기업에서 원가회계시스템의 설계에 영향을 미치지 않는다.

IV. 결론 및 한계점

여러 문헌에 제시한 바와 같이 현행 원가회계시스템의 설계와 실행은 오늘날의 환경에 적합하지 않은 개념과 가정에 기반을 두고 있다. 그리고 원가회계의 설계와 실행의 과정으로 통합되어야 하는 새로운 가정, 고려 등이 공식적으로 원가회계의 지침으로 포함되고 있지 못한 실정이다. 정보에 대한 요구를 평가해 보면, 관리회계정보의 역할이 증대해짐에 따라 원가회계이론이 개발되어야 한다는 것을 알 수 있다. 또한 현재 기존 원가회계시스템의 설계 및 실행을 새롭게 개정되게 할 방법론이 부재이기 때문에, 앞으로 이를 개발할 필요가 있다. 기업환경의 많은 변화로 인하여 원가회계시스템에 투입될 정보의 구조는 영향을 받게 되었다. 기술진보로 인하여 직접노무원가는 줄고 제조간접원가는 증가되었다. 지금 서비스산업은 경제구성에서 큰 비중을 차지하고 있다. 그러나 고정원가, 변동원가의 명확한 구분이 어렵고 서비스에 대한 원가계산단위의 정의가 명확하지 않는 문제점이 서비스산업에 있다. 규제완화와 경쟁이 날로 증가함에 따라 서비스기업에 대한 원가정보의 필요성이 대두되고 있다. 불행하게도 서비스기업과 제조업간의 차이 때문에 현존 원가회계의 적용을 통해서 제공되는 정보의 형태(form)가 의심을 받고 있다. 그리고 현존 원가회계는 제조기업에게 재고자산 평가를 하는데 좋은 정보를 줄 수는 있지만, 서비스기업에게 유사한 정보를 줄지는 매우 의문스럽다. 서비스기업의 제품이 유형의 재고로 있지 않기 때문에 현존 원가회계의 주된 이익-제품원가를 재고자산에 배분하는 것 -은 서비스 환경에서는 상실된다. 문헌에서 원가회계의 역할이 내부 의사결정을 위하여 정보의 제공자가 되어야 함을 강조하고 있는데, 현행 실무에서 사용되고 있는 관리회계기술은 문헌에서 주장하고 있는 테로 적용되고 있지 못한 실정이다.

위에서 살펴본 바와 같이, 현행 서비스기업을 대상으로 적용되고 있는 원가회계정보시스템이 문제점을 갖고 있음을 알 수 있다. 이를 해결하려는 하나의 접근방법으로 관리회계 분야에서는 상황이론을 도입하여 사용하고 있다. 상황이론을 적용한 여러 학자들의 견해에 의하면, 그들은 전통적 회계정보시스템의 설계에 대한 약점을 지적하고 있으며 회계정보시스템의 설계와 효과성에 영향을 미치는 3가지 주요 상황 변수로 환경 변수, 기술 변수, 조직구조 변수를 들고 있다. 이전의 연구에서 3가지 상황변수는 MAIS의 하부시스템인 계획시스템 및 예산시스템에 적용되고 있었다. 그러나, 본 연구는 MAIS의 또 다른 하부시스템인 원가회계시스템에 3가지 상황변수를 적용하고자 했다. 그런데, 이전의 연구에서 3가지 상황변수는 환경 변수, 기술 변수, 조직구조 변수였으나 본 연구에서는 환경 변수, 기술 변수, 원가구조 변수를 3가지 상황변수로 두었다. 본 연구는 환경 변수와 기술 변수를 상황이론 연구에서 도입하여, 이들 변수들이 원가회계시스템의 설계에 미치는 영향과 조직구조 변수 대신에 원가구조 변수가 원가회계시스템의 설계에 미치는 영향을 살펴 본 후에 연구모형을 도출하였다.

본 논문은 그러한 목적을 달성하기 위한 노력의 일환으로 이루어진 것으로서, 선행 연구 문헌을 정리하고 서비스기업을 대상으로 한 원가회계시스템의 특성과 상황이론을 파악한 후에, 이에 관한 실증적 연구를 위한 연구 모형을 탐색적으로 도출하는 것을 그 목표로 하였다. 이러한 일련의 작업을 통하여 서비스기업의 원가회계시스템 설계에 미치는 상황이론 변수에 관한 체계적인 이해를 심화시키고 시행될 실증적 연구를 위한 이론적 기반을 마련하고자 하였다. 또한 본 연구의 모형은 서비스산업의 회계 실무자에게 원가회계시스템의

개발에 필요한 지침을 줄 수 있으며, 미래 연구의 출발점이 될 수 있을 것이다.

반면, 본 연구는 다음과 같은 몇 가지 한계점을 갖는다. 첫째, 본 연구에서 살펴본 상황 이론 변수들 중 원가구조 변수를 제외한 다른 변수들은 이전의 상황이론 연구에서 도입된 것이다. 둘째, 본 연구의 모형에 대한 실증적 연구를 하지 못하였다는 점이다. 따라서 본 연구에서는 위의 두 문제를 향후 연구과제로 넘기고자 한다.

參 考 文 獻

1. Amigoni, F., "Planning Management Control Systems," Journal of Business Finance and Accounting, 1978, pp. 279-291.
2. Baumler, J.V., "Defined Criteria of Performance and Organizational Control," Administrative Science Quarterly, September 1971, pp. 340-349.
3. Bruegelmann, T.M., Haessly, G., Wolfangel, C.P., and Schiff, M., "How Variable Costing is Used in Pricing Decisions," Management Accounting(USA), April 1985, pp. 58-65.
4. Bruns, Jr., and Waterhouse, J.H., "Budgetary Control and Organizational Structure," Journal of Accounting Research, Autumn 1975, pp. 177-203.
5. Coulthurst, N. and Piper, J., "The State of Cost and Management Accounting," Management Accounting(England), April 1986, pp. 38-40.
6. Daft, R.L. and MacIntosh, N.B., "A New Approach to Design and Use of Management Information," California Management Review, Fall 1978, pp. 82-92
7. Gordon, L.A., and Miller, D., "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems," Accounting, Organizations and Society, 1976, pp. 59-70.
8. Govindarajan, V. and Anthony, R.N., "How Firms Use Cost Data in Price Decisions," Management Accountant(USA), July 1983, pp. 30-31, 34-36.
9. Hayes, D.C., "The Contingency Theory of Managerial Accounting," The Accounting Review, January 1977, pp. 22-39.
10. Hongren, Charles T, Foster, George and Datar, Srikant, Cost Accounting(a Managerial Emphasis), 9th ed, Prentice Hall, 1996.
11. Hopwood, A.G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation," Empirical Research in Accounting, Supplement to Journal of Accounting Research, 1972, pp. 156-182.
12. Johnson, H.T., and Kaplan, R.S., Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, MA; 1987.
13. Jones, C S., "An Empirical Study of the Evidence for Contingency Theories of Management Accounting Systems in Conditions for Rapid Change," Accounting, Organizations and Society, 1985, pp. 303-328.
14. Jordan, D., "Accountant's Role in Management of Service Industries," Accountancy,

- March 1986, pp. 108-110.
- 15 Kaplan, R.S., "The Evolution of Management Accounting," Accounting Review, July 1984, pp. 390-418.
 16. ———, "Yesterday's Accounting and Today's Economy," Journal of Accountancy, November 1984, pp. 141-152.
 17. Khandwalla, Pradip N., "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls," Journal of Accounting Research, Autumn 1972, pp. 275-285.
 18. Kinney, W.R., Jr., "An Environmental Model for Performance Measurement in Multi-Outlet Business," Journal of Accounting Research, Spring 1969, pp. 46-52.
 19. Langholm, G.H., "Cost Structure and Costing Method: An Empirical Study," Journal of Accounting Research, Autumn 1965, pp. 218-227
 20. Lesser, F.E., "Will the Real Cost Please Stand Up?," Management Accounting(USA), November 1986, p.29.
 21. Mattesich, R., "Management Accounting, Past, Present and Future," in H.P. Holzen, ed., Management Accounting: 1980, Urbana: University of Illinois, Department of Accountancy, 1980.
 22. Mitchell F, and Walker, S.P., "Market Pressures and the Development of Costing Practice: the Emergence of Uniform Costing in the U.K. Printing Industry," Management Accounting Research(U.K.), Vol. 8, 1997, p.36.
 23. National Association of Accounting, "Objectives Definition of Management Accounting," Statements on Management Accounting, Statement No 1A, March 19, 1981.
 24. ———, "Practices and Techniques: Allocation of Indirect Production Costs," Statements on Management Accounting, Statement No 4G, June 1, 1897.
 25. Otley, D.T., "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis," Accounting, Organizations and Society, 1980, pp 413-428.
 26. Ramley, D.W., "Management Information Systems," Management Accounting(USA), September, 1985, p.10.
 - 27 Sales and Marketing Management, "Service Industries: A 70% Share of GNP," July 22, 1985, p. A-65
 - 28 Shillinglaw, G, "Old Horizons and New Frontiers. The Future of Managerial Accounting," in H.P. Holzen, ed., Management Accounting: 1980, Urbana: University of Illinois, Department of Accountancy, 1980.
 29. Sundem, G.L., "Future Directions in Management Accounting Research," in H.P. Holzen, ed, Management Accounting: 1980, Urbana: University of Illinois, Department of Accountancy, 1980.
 30. Waterhouse, W.J., "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research," Accounting, Organizations and Society, 1978, pp. 65-76.

- 31 Zimmerman, J. L, "The Costs and Benefits of Cost Allocations," The Accounting Review, July 1979, pp. 504-537.